

## COUR ADMINISTRATIVE

**Numéro du rôle : 24422C**

Inscrit le 27 mai 2008

---

### **Audience publique du 29 juillet 2009**

**Appel formé par M. ..., Luxembourg**

**contre**

**un jugement du tribunal administratif du 17 avril 2008 (n° 22947 du rôle)  
dans un litige l'opposant au directeur de l'administration des Contributions  
directes  
en matière d'impôt sur le revenu**

---

Vu l'acte d'appel, inscrit sous le numéro 24422C du rôle, déposé au greffe de la Cour administrative le 27 mai 2008 par Maître Victor GILLEN, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..., demeurant à L-..., dirigé contre un jugement rendu par le tribunal administratif le 17 avril 2008, par lequel ledit tribunal a rejeté comme non justifié son recours tendant à l'annulation, sinon à la réformation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 15 février 2007 déclarant irrecevable sa réclamation introduite contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des personnes physiques pour les années 1996 à 2001 et lui refusant le bénéfice du relevé de la forclusion encourue ;

Vu le courrier de Maître Jean-Jacques LORANG, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, du 24 septembre 2008 informant la Cour qu'il venait d'être chargé de la défense des intérêts de Monsieur ... ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Jean-Jacques LORANG en sa plaidoirie à l'audience publique du 30 juin 2009.

---

Par courrier daté du 28 décembre 2006, entré le 5 janvier 2007 auprès de l'administration des Contributions directes, Monsieur ... introduisit auprès du directeur de cette administration, ci-après désigné par le « directeur », une demande de relevé de forclusion ainsi qu'une réclamation contre les bulletins de l'impôt sur le revenu pour les années 1996 à 2001 émis par voie de taxation.

Le 15 février 2007, le directeur prit à l'égard de Monsieur ... la décision suivante, répertoriée sous le numéro C 13718 du rôle :

*« Vu la requête introduite le 5 janvier 2007 par le sieur ..., demeurant à L-2210 Luxembourg, pour réclamer contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des personnes physiques de l'année 1996, émis le 18 mai 2000, des années 1997, 1998, 1999 et 2000, tous émis le 28 mars 2002, ainsi que de l'année 2001, émis le 22 mars 2006 ;*

*Vu les § 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;*

*Considérant que l'introduction par une requête unique de plusieurs demandes distinctes, mais néanmoins semblables, empiète sur le pouvoir discrétionnaire du directeur des contributions de joindre des affaires connexes, mais n'est pas incompatible en l'espèce avec les exigences d'une procédure ordonnée ni dommageable à une bonne administration de la loi, qu'il n'y a pas lieu de la refuser ;*

*Considérant que, pour les années litigieuses, les bulletins d'impôt sur le revenu des personnes physiques ont été respectivement mis à la poste sous pli fermé :*

- quant à l'année d'imposition 1996 : le 18 mai 2000 ;*
- quant aux années d'imposition 1997, 1998, 1999 et 2000 : le 28 mars 2002 ;*
- quant à l'année d'imposition 2001 : le 22 mars 2006 ;*

*Considérant qu'aux termes des §§ 245 et 246 AO, dont la règle a été reprise dans l'instruction sur les voies de recours jointe aux bulletins entrepris, le délai de réclamation est de trois mois et court à partir de la notification qui, en cas de simple pli postal est présumée accomplie le troisième jour ouvrable après la remise à la poste (art. 2 du règlement grand-ducal du 24 octobre 1978 portant exécution du § 211 AO) ;*

*Considérant que la requête, datée le 28 décembre 2006 et entrée le 5 janvier 2007, n'a donc pas été introduite dans les délais légaux de réclamation, lesquels ont expiré au plus tard, en ce qui concerne l'année 2001, le 27 juin 2006 ;*

*Considérant d'une part, qu'aux termes du § 83 AO le délai de réclamation est un délai de forclusion, d'autre part, que l'instruction n'a pas révélé de circonstance susceptible de justifier un relevé de forclusion (§§ 86 et 87 AO) ;*

*Considérant d'ailleurs qu'aucune suite n'a été réservée aux rappels, sommations, astreintes et décisions portant fixation d'une astreinte, invitant au dépôt des déclarations d'impôt pour les années litigieuses ;*

*qu'en conséquence le bureau d'imposition était tenu, en vertu du § 217 AO, à établir les bases d'imposition par voie de taxation ;*

*Considérant que les contribuables ne doivent s'imputer qu'à eux-mêmes les conséquences éventuellement désavantageuses de la taxation, lorsque c'est par suite de leur propre comportement fautif qu'il a été nécessaire de recourir à cette mesure (cf. jurisprudence constante, p.ex. : Cour Adm. 30 janvier 2001, no 12311C du rôle) ;*

*Considérant qu'aux termes du § 252 AO la réclamation tardive est irrecevable ;*

*Par ces motifs*

*dit les réclamations irrecevables ».*

Par requête déposée le 15 mai 2007, Monsieur ... saisit le tribunal administratif d'un recours tendant principalement à l'annulation et subsidiairement à la réformation de la décision du directeur du 15 février 2007.

A travers un jugement du 17 avril 2008, le tribunal reçut le recours subsidiaire en réformation en la forme, mais le rejeta comme n'étant pas fondé, tout en déclarant le recours principal en annulation irrecevable et en condamnant le demandeur aux frais.

Par requête déposée au greffe de la Cour administrative le 27 mai 2008, Monsieur ... a fait régulièrement relever appel de ce jugement du 17 avril 2008.

L'appelant critique d'abord le tribunal pour avoir rejeté son moyen tiré d'un défaut de motivation de la décision directoriale en prenant en compte le complément de motivation apporté par le délégué du gouvernement et en décidant que ce complément lui aurait permis de ne pas se méprendre sur les raisons ayant conduit le directeur à déclarer les réclamations irrecevables. Il soutient qu'une décision devrait être appréciée au moment où elle est prise et non pas postérieurement dans le cadre d'un recours judiciaire, de manière qu'une argumentation postérieure ne pourrait pas légaliser une décision insuffisamment motivée.

C'est cependant à juste titre que les premiers juges ont relevé d'abord que ni les §§ 86 et 87 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, dite « Abgabenordnung » (AO), ni les dispositions générales relatives au régime des décisions (« *Verfügungen* ») contenues aux §§ 91 à 96 AO ne prévoient une obligation générale, sous peine d'annulation, de motivation expresse d'une décision telle celle en cause. Dès lors, il faut et il suffit que les motifs à la base de la décision aient existé à la date où elle a été prise et qu'ils aient été soumis au plus tard au cours de la procédure contentieuse afin de permettre à la partie demanderesse d'y prendre position et au juge administratif d'exercer utilement sa mission de contrôle de la validité de la décision. C'est partant à bon droit que le tribunal a décidé que s'il est vrai qu'en l'espèce, les considérations sur base desquelles le directeur a refusé d'accorder à l'appelant de le relever de la forclusion sont renseignées de manière sommaire, le directeur se contentant de citer une jurisprudence et de conclure que l'instruction du dossier n'a pas révélé de circonstance susceptible de relever le demandeur de la forclusion, il n'en demeure pas moins que le délégué du gouvernement a apporté un complément de motivation pour justifier le rejet de la demande de relevé de forclusion, de sorte que l'appelant n'a pas pu se méprendre sur les raisons ayant conduit le directeur à déclarer les réclamations irrecevables et qu'aucune violation des droits de la défense ne saurait être retenue en l'espèce.

En deuxième lieu, l'appelant impute au tribunal une mauvaise interprétation du § 87 (5) AO et il affirme que cette disposition prévoirait « *clairement que la demande ne peut être accordée sans demande, ce qui a contrario veut dire que sur demande elle peut l'être* » et que la doctrine estimerait que le point de savoir si l'indulgence est à accorder serait une question de fait à apprécier de cas en cas. Il en déduit qu'un relevé de forclusion serait recevable à l'égard de tous les bulletins contre lesquels une réclamation a été introduite à un moment quelconque. Concernant la justification d'un relevé de forclusion, l'appelant se prévaut de la maladie chronique dont il affirme souffrir, qui serait récurrente et provoquerait imprévisiblement des périodes d'incapacité qui l'auraient empêché de satisfaire à ses obligations fiscales dans les délais et de prendre les mesures nécessaires à son remplacement. Il en déduit l'absence de négligence fautive dans son chef et conclut au caractère justifié de sa demande de relevé de forclusion.

Force est cependant à la Cour de constater que c'est l'appelant qui fait une mauvaise interprétation du § 87 (5) AO en prétendant qu'un relevé ne pourrait être accordé que sur demande afférente, étant donné que le § 87 (4) AO, en disposant que « *die Nachsicht kann auch ohne Antrag bewilligt werden, falls das versäumte Rechtsmittel innerhalb der im Absatz 2 bezeichneten Frist eingelegt ist* », prévoit *expressis verbis* la faculté pour le directeur d'accorder un relevé de forclusion même en l'absence de demande formelle en ce sens.

En deuxième lieu, l'appelant verse encore dans l'erreur lorsqu'il affirme qu'un relevé pourrait être sollicité sans limite *ratione temporis* du moment qu'une réclamation a été introduite à un moment quelconque. En effet, aux termes du § 87 (5) AO, « *Nach Ablauf eines Jahres, von dem Ende der versäumten Frist an gerechnet, kann die Nachsicht nicht mehr begehrt oder ohne Antrag bewilligt werden* ». Cette disposition fixe ainsi une limite temporelle ultime applicable tant en cas de demande de relevé de forclusion que de relevé accordé d'office, à savoir une année après l'expiration du délai de recours, après l'écoulement de laquelle un relevé de forclusion ne peut plus être sollicité ou accordé. C'est partant à bon droit que le tribunal a décidé qu'à la date du 5 janvier 2007, date de l'introduction de la réclamation, le relevé de forclusion ne pouvait plus être demandé pour les réclamations contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des années 1996 à 2000, étant donné que ces bulletins ont été émis en date des respectivement 10 mai 2000 et 28 mars 2002, et que seule la demande de relevé de forclusion pour pouvoir réclamer à l'encontre du bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2001, émis le 22 mars 2006, était recevable pour avoir été introduite dans le délai prévu au paragraphe 87 (5) AO.

Finalement, quant au bien-fondé de la demande de relevé de forclusion, le tribunal s'est valablement référé au § 86 AO, aux termes duquel « *Nachsicht wegen Versäumung einer Rechtsmittelfrist kann beantragen, wer ohne sein Verschulden verhindert war, die Frist einzuhalten ...* », pour retenir le principe que le législateur permet à l'instance de recours de relever de la déchéance encourue le contribuable qui a été empêché sans sa faute d'interjeter la réclamation dans le délai légal.

Le tribunal est encore à confirmer en ce qu'il a admis qu'une maladie peut constituer en principe un motif d'excuse valable. L'appelant se fonde sur ce motif en faisant valoir qu'il souffrirait depuis 1996 d'une « *affection médicale chronique* » qui ne lui permettrait pas de se conformer à ses obligations administratives. Cet état des choses se trouve certes documenté par deux certificats médicaux versés en cause, dont l'un précise encore que « *cette affection cause une fatigabilité anormale et des troubles de concentrations, pouvant le rendre incapable, parfois pour des périodes prolongées, de suivre les activités normales de la vie courante et ce de façon imprévisible* ». Cependant, la Cour est amenée à confirmer l'appréciation du tribunal suivant laquelle l'appelant, nécessairement conscient de son état de santé déficient depuis 1996 qui ne lui permettait pas de s'occuper de ses affaires en permanence, aurait dû prendre d'une manière générale et à partir de la survenance d'incapacités d'agir répétées, les dispositions nécessaires afin de s'acquitter de ses obligations fiscales pendant les périodes plus difficiles de sa maladie. En outre, alors que la preuve concrète de l'incapacité d'agir incombe à celui qui l'invoque, il ne se dégage pas des éléments produits en cause que l'incapacité périodique de l'appelant se soit étendue notamment sur la période précise du délai de réclamer contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2001, émis le 22 mars 2006.

Partant, la Cour se rallie à la conclusion du tribunal que pour ledit bulletin émis le 22 mars 2006 l'appelant ne justifie pas d'une excuse de nature à le faire relever de la forclusion.

Il découle de l'ensemble de ces développements que l'appel n'est pas justifié et qu'il y a lieu de confirmer le jugement entrepris dans toute sa teneur.

### **PAR CES MOTIFS**

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties en cause,  
reçoit l'appel du 27 mai 2008 en la forme,  
au fond, le déclare non justifié et en déboute,  
partant, confirme le jugement entrepris du 17 avril 2008,  
condamne l'appelant aux dépens de l'instance d'appel.

Ainsi délibéré et jugé par:

Francis DELAPORTE, vice-président,

Serge SCHROEDER, conseiller,

Lynn SPIELMANN, conseiller,

et lu à l'audience publique du 29 juillet 2009 au local ordinaire des audiences de la Cour par le vice-président, en présence du greffier en chef du tribunal administratif Arny SCHMIT, greffier assumé.

s. SCHMIT

s. DELAPORTE